

# 原価計算用語の論理 —Weber の所説を中心として—

## Die Logik von der Kostenrechnungsterminologie

博士後期課程 商学専攻 2000年度入学

坂 本 尚 子

Naoko Sakamoto

### 目次

- I はしがき
- II 個別費と共通費の相違
- III 変動費と固定費の相違
- IV 原価計算用語への概念付与の多様性
- V 結び

### I はしがき

原価計算を思考する場合、原価計算用語の存在なくしては成り立ちえない。原価計算に関して論じるときには、原価計算用語を使用せざるをえないのである。原価計算用語を、専門的な用具として用いる際には、そこには専門的に意味づけされた用語が存在することになるといえる。というのも、まさに、日常用語としての外見でありながら、原価計算用語が専門的に用いられるとき、そこには制度性、すなわち経済現象を社会的に合理化するという役割を、その内面に包含しているからである<sup>1)</sup>。

このように、外見と内面の相違をもつ原価計算用語であるが、この原価計算用語の示している概念はどのように認識できるのであろうか。日常用語で用いているような共通の認識、すなわち同一の用語であれば同一の意味内容を認識しているという前提を、はたして原価計算用語に関しても前提とすることが可能なのであろうか。

この用語概念を検討する際、次のような認識<sup>2)</sup>を前提としなければならない。

「会計で重要なのは、ある概念が何らかの事実に対応しているかどうかではなく、また、金額(利益数値)がある事実の大きさを表象しているかどうかではなくて、それら(用語と金額)が社会的諸関係のなかで果たしている役割・機能——とりわけその社会的合意形成機能——をしっかりと認識しておくということなのである。」

この認識を前提とし、原価計算用語の概念に関して検討を試みるために、本稿は、Helmut Kurt Weber の所説<sup>3)</sup>に即して、その論理過程において原価計算用語がどのように認識されているのかに焦点を当てて吟味するものである。

Weber は、その著書の中で、部分原価計算論者によって持ち出されている全部原価計算に対する異議を否定するという論理をもって、全部原価計算を擁護している。このとき、その論理に用いられているのが、「個別費と共通費」ならびに「変動費と固定費」、すなわち原価計算用語なのである。特に Weber の強調している論理展開は、上記の原価の性格にどのような相違を見出せるか、というものである。では、この論理のためにこれらの用語がどのように用いられ、そこにどのような意味が付与されているのか。以下、Weber の所説に沿ってみていくことにする。

## Ⅱ 個別費と共通費の相違

Weber は、部分原価計算批判の論理展開の問題点として、個別費と共通費を用いている。そこに、制度的背景があることは、既に取り扱い、明らかにした問題である<sup>4)</sup>。しかし、この部分原価計算批判論を、個別費と共通費という原価計算用語への、前提する解釈と論理という視角からみたとき、どのように問題視できるであろうか。この点を、明らかにするため、共通費配賦計算に関する前提事項とその論理展開とに、着目することにする。

### 1 共通費配賦計算に関する論理の前提事項

Weber は、個別費と共通費の相違を、付加原価計算の枠組みの中でのみ有効な区別であると位置づけた上で、それぞれに関する概念を次のように挙げている<sup>5)</sup>。すなわち、元来、個別費の概念とは、付加原価計算の枠組みの中で原価負担者に直接的に割当計算される原価であり、共通費の概念とは、それに間接的に割当計算される原価と意味づけられている。さらに、理想的な場合として次のような概念が示されている。すなわち、個別費は製作された製品の一個一個ないしは数量単位 1 単位ごとに把握される原価であり、共通費は製作された製品の一個一個ないしは数量単位 1 単位ごとに把握されない原価である。

しかしながら、このように規定しながらも、個別費と共通費の概念解釈に変化が生じていることが指摘されている<sup>6)</sup>。ここで取り上げられている変化とは、個別費の概念解釈が拡張され、共通費のそれが縮小されるようになったことである。

個別費と共通費に関して、概念に加えて、その種類が詳説されている。しかし、ここでは、その論

理過程上重要視すべき、付加原価計算の枠組みにおける個別費と共通費の種類について取り上げることとする。

個別費の場合には、以下のものが挙げられている<sup>7)</sup>。

- a) 個別材料費、すなわち、製品に入り込み、その主要構成要素を形成する消費財の原価（＝原材料費）
- b) 製造個別費、すなわち、投入された原材料、生成した製品を加工する労働力に関する賃金
- c) 製造の特別個別費、すなわち、ある数量単位の製品の製造のために、特に発生する原価
- d) 販売の特別個別費、すなわち、ある数量単位の製品の販売のために、特に発生する原価

共通費の場合には、様々な把握方法により、多様なとらえ方が説明されているが、ここでは付加原価計算の枠組みの中で、通常なされていると位置づけられている種類のみを列挙する<sup>8)</sup>。

- a) 共通材料費、すなわち、材料の調達と保管に関して発生する原価（＝調達共通費）
- b) 製造共通費、すなわち、製品の製作と、場合によってはその保管に関して発生する原価で、その中でも直ちに個別材料費および製造個別費として把握されるとは限らないもの
- c) 販売共通費、すなわち、製品の販売と、場合によってはその保管に関して発生する原価で、その中でも直ちに販売の特別個別費として把握されるとは限らないもの
- d) 管理共通費、すなわち、共通材料費、製造共通費または販売共通費として把握されないすべての共通費

さらに、これらを踏まえて、固定費および共通費の配分計算に関して、次のように説明されている<sup>9)</sup>。

「個別費は、付加原価計算の枠組みでは、原価負担者、つまり製品の数量単位の意味でのそれに、直接的に割当計算される。共通費は原価負担者つまり製品の数量単位に間接的に配賦計算される。」

ここで、共通費配賦計算に関して、以下のように説明されている<sup>10)</sup>。まず、すべての共通費が、いわゆる原価場所別<sup>11)</sup>に把握され、その多くは原価場所に直接的に割当計算される（いわゆる原価場所個別費）共通費であるが、他は間接的に割当計算される（いわゆる原価場所共通費）共通費であると示されている。さらに、特定の原価場所共通費は、他の原価場所に配賦計算されることが述べられている。このような配賦計算の結果、終期原価場所<sup>12)</sup>から、共通費は最終的に製品の数量単位に配賦計算されると説明しているのである。

以上、個別費と共通費の概念規定、種類の区分および配分計算が、Weber の論理展開における前提事項と考えられる。

## 2 原価負担者への共通費配賦計算に対する批判

共通費配賦計算の中で、先ず Weber が問題としているのは変動共通費配賦計算に対する批判である。変動共通費配賦計算に対する異議を明らかにした上で、この異議に対する論理展開をみることにする。

### (1) 共通費配賦計算に反対する論拠

Weber は、変動共通費配賦計算を批判している論者はわずかであると述べた上で、その中ですべての共通費配賦計算に反対する Riebel の異議を、取り上げている。この異議とは、以下の通りである<sup>13)</sup>。

- a) 共通費は製品の数量単位ごとに発生せず、かくして、個々の数量単位に割当計算されない
- b) 製品の数量単位への共通費配賦計算は、原価計算にとって基準をなす一致性原則に反している
- c) 製品の数量単位への共通費配賦計算は、誤った意思決定へと容易に導く

### (2) 共通費配賦計算反対論拠の吟味

上述の共通費配賦計算反対論拠に対する Weber の吟味を、その論理展開に即してみていくことにする。

#### ① 個別費と共通費の性格は異なるであろうか

上述の Riebel の異議 a) に関して、この異議の基盤には、次の前提が想定されていることが指摘されている。すなわち、個別費は数量単位ごとに発生するものとして把握することである。Weber は、この想定を個別材料費およびいわゆる製造個別費に基づいて吟味している。ここで Weber が、個別材料費およびいわゆる製造個別費のことを典型的な個別費と位置づけていることを強調しておきたい<sup>14)</sup>。

個別材料費、すなわち原材料費を確定するためには、2つの段階的の把握が必要と指摘し、それを次のように述べている。すなわち、生産数量単位ごとに投入されて費消された原材料数量を、その都度把握すること、さらにその原材料数量の価値を確定することである<sup>15)</sup>。

前者に関しては、個別包装製品 (Stückgüter) の場合と散荷製品 (Schüttgüter)、無限財 (Endlos Güter)、液体財 (flüssige Güter) または気体財 (gasförmige Güter) の場合に分けて、詳細に検討されている。その結果、個別包装製品に関して問題となるのは個数であることが理解されている。ここで、さらに付け加えて、追加的要素の考慮の必要が指摘されている。この追加的要素とは、生産前とその途中に発生する原材料の目減り分、生産途中に発生する屑、当該仕損品に含まれる原材料数量および不良品に含まれる原材料、すなわち数量単位ごとに把握されるのではなく、期間ごとに把握可能な数量である。一方、散荷製品、無限財、液体財または気体財に関しては、しばしば相当大量に生産されることを理由に、次の方法が論じられている。1週間の原材料消費を把握して、それを関係する数量単位の数で除すという方法である。この検討の結果として、いずれの場合にも、割当計算方法として用いられるのは平均値であることが明らかにされているのである。

さて、後者、すなわち原材料数量の価値を確定することに関しては、平均価格を算定せざるをえな

いことが結論づけられている。Weber は、このときの論拠として、以下の場合を想定し、それぞれに関して検討している。

- 原材料を購入数量ごとに正確に把握することは、大口の購入に際しての価格割引を断念することになる
- その時々原材料が、製造数量単位ごとに消費された数量よりも多く購入されているとき、価格割引を購入原材料数量に均等に配分する、すなわち、平均価格が生じることになる
- 取得原価でなく時価を用いたとき、この価格は当該数量に応じて変化するために、結果として平均価格が算定される
- 原材料が年度中数回に渡り異なる数量と異なる価格で購入される場合、不経済を理由に異なる購入額の平均価格を算定する
- 消費された原材料を平均価格を以て評価するという想定に関しては、原材料は、それが消費される数量に合わせて購入されることは稀であり、さらに減多にその時々等しい価格で購入されない

以上、個別材料費に関する検討の結果を Weber は次のように結論づけている<sup>16)</sup>。

「原材料費は、そのどれもが個別費として、つまり製造数量単位ごとに、完全に把握できるというものではないのである。理想的観念に合致するまでには至らないのである。ある数量単位の原材料消費の算定の場合にも、またその評価の場合にも、平均値を形成することなくしては、実行しえないわけである。かくして我々が得るのものは、その本質によってではなく、単に漸進的に共通費から区別される、数量単位 1 単位当たりの原材料費にすぎないのである。」

それでは、個別材料費と同じく典型的な個別費として位置づけられた製造個別費に関するその検討をみていくことにする<sup>17)</sup>。

製造個別費に関しては、Weber は時間給の場合と出来高給制賃金の場合と、それぞれ検討している。前者の場合、その原価は、作業時間単位および不時のその他の投入されるべき時間に、その時間単位 1 単位当たりの賃金（＝賃率）を乗じて求められることが前提とされる。しかし、その他に考慮しなければならないものが示されている。製品および数量単位の作業のための時間として、以下のものが挙げられている。

- 製品に関わる作業の準備に要する時間またはその他の事後処理に要する時間
- 賃金が支払われる、工員が経営に出席する時間
- 賃金が支払われる、工員が欠席する期間

これらの時間は、より長期の期間につき把握可能なものであり、さらにこれを考慮して処理するためには、平均値を計算する必要がある点に注意を向けているのである。

後者、すなわち出来高給制賃金の場合、製造数量単位の価値ないし価格の百分率として確定すれば

個別費であるが、普通に行われている方法がこれと異なる点が問題視されている。つまり、普通に行われているのは、時間給を前提として出来高給制賃金を確定する方法であることが指摘されているのである。その方法は以下の通りである。

- a) いわゆる1時間当たりの出来高払標準レート（請負仕事の準備に関する割増金が1時間当たりの時間給に加算されて得られる）に休暇旅行手当、年末賞与等々の報酬を補う
- b) 労働力に報酬が支払われるべき作業時間を、いわゆる基本時間（製品ないしは数量単位1単位当たりの時間）、賃金支払のあるその他の就労時間（いわゆる割当てられる時間）および賃金支払のある不就労時間（割当てられる時間）に分ける
- c) 実際時間（製品ないしは数量単位1単位当たりの作業に労働力がどれだけ必要か）の算定および労働力の給付度の見積もり、さらに実際時間と給付度をもとに当為時間（製品ないし数量単位1単位当たりの作業に要する時間）を算定する
- d) いわゆる割当てられる時間を、基本時間をもとに按分し、これにより製品ないしは数量単位につき総額として見積もられる当為時間が得られる（この当為時間が、1時間当たりの当為数量に換算される）
- e) 上記a)で確定した1時間当たりの出来高払標準レートを1時間当たりの当為数量で除すことにより、製品ないしは数量単位1単位当たりの賃金が得られる

検討の結果、Weberは出来高給制賃金を時間給の転換から得られる製品賃金ないしは数量単位賃金と位置づけ、時間給の場合と同様、純粋に個別費の性格をもつものではないと結論づけている。

以上、個別材料費および製造個別費に関して、次の結論が示されている<sup>18)</sup>。

- どちらも個別費として、数量単位ごとに完全には把握できず、理想的観念に合致するところまでいかないのである。常に一連の按分の実施が必要なのである。「これにより、個別費から共通費への移行が、流れるように生ずるのである。要するに、個別費と共通費の間には本質的相違があるのではなく、漸進的な相違があるのみなのである。」<sup>19)</sup>
- どちらの原価も、他の原価と比較して、容易に生産物の数量単位に基づいて配分計算することはできる。しかし容易であれば正当であり、容易でなければ正当でないという根拠とはならない。この結論をもって、Weberの個別費と共通費の性格に関する見解が明確に見出せるのである。

## ② 一致性原則は遵守されるべきであろうか

Riebelによる異議b)を検討する際、Weberは、次のことを問題視している。すなわち、Riebelの主張のように、一致性原則は基準をなす原価計算原則であると想定できるか否かである<sup>20)</sup>。

この問題を検討する際に、「一致性原則の下では、特定の原価財は生産を通じて消費され、この時点において原価は発生すると想定されている」<sup>21)</sup>というRiebelにとっての前提事項を、Weberは否定するのである。その理由として、個別材料費および製造個別費のような典型的な個別費は、「前以て下された意思決定に基づいて、生産の仕損または計画生産の中止の場合においても計上されなければならないのである。つまり、こうした個別費は、生産を通じてのみ発生するものではない」<sup>22)</sup>こと

が示されている。

以上の検討により、Riebel による異議の前提である一致性原則の堅持が否定されたのである。

### ③ 共通費配賦計算は誤った意思決定へと導くか

Riebel による異議 c) を検討する際、Weber は、共通費配賦計算の中でも、ここでは特に変動共通費配賦計算により、どのような誤った意思決定がなされ得るかという問題に限定して検討している<sup>23)</sup>。なお、この誤った意思決定の原因として Riebel が挙げているのは、「配賦計算を要する共通費配賦額が、価格政策、プログラム政策および操業政策上の効果を上げるものであるにもかかわらず、このことが、その付加額の決定に際して未だ意識されていないこと」<sup>24)</sup>であることが述べられている。

ここで、Weber が取り扱っているのは、製造共通費に関する付加額として、通常、製造賃金を持ち出されるという Riebel の挙げた例である。「この場合には、労働集約的な生産物にあっては、製造共通費が特に強く負担せしめられ、比較的高い価格で販売に供される。その結果、この製造賃金は、設備集約的な生産物にとっては、その意義を失うというのである。」<sup>25)</sup> Weber は、この論拠による共通費配賦計算の拒否は可能としながらも、これに限定することなく、別の配賦計算方法、すなわちこれよりも広い基礎に基づいた配賦計算を取りなすことも可能としているのである。

以上、共通費配賦計算が誤った意思決定へと導くかに関する Weber の論理展開を明らかにした。

## Ⅲ 変動費と固定費の相違

Weber は、部分原価計算論者が全部原価計算に対して持ち出している異議を取り扱い、その異議が正当化されるか否かという問題視角を持つことによって、その論理展開を行っている。ここまで、個別費と共通費に関するその論理展開をみてきたが、ここでは、もう一つの観点、すなわち変動費と固定費に関するそれを、Weber の所説に即してみていくことにする。

### 1 固定費配賦計算に関する論理の前提事項

Weber は、変動費と固定費の相違を、弾力的全部計画原価計算および限界計画原価計算にとってならびに直接原価計算および段階的固定費補償計算にとって、不可欠なものであると位置づけている<sup>26)</sup>。その上で、変動費と固定費の概念を次のように示しているのである<sup>27)</sup>。

まず、一般的には、変動費というとき操業依存原価という意味で、また固定費というとき操業非依存原価という意味で理解されていることが指摘されている。次いで、ここで使われている操業の概念規定を試みた結果、変動費というときはその時々を生産数量に依存するという意味で、固定費というときはその時々を生産数量に依存しないという意味で理解されなければならないことが述べられているのである。

この意味での変動費および固定費を得るために、変動費および固定費の種類が様々に詳説されている。変動費を構成するのは、個別費のすべておよび共通費の一部であり、固定費を構成するのは共通費の残余部分である<sup>28)</sup>。

さて、変動費と固定費は、加算原価計算、分割原価計算および等価係数原価計算の枠組みでは、区別または差別がなされない。これは、付加原価計算の枠組においてのみ、区別されるのである。すなわち、変動個別費は製品の数量単位に直接に割当計算され、変動共通費および固定共通費は原価場所を通じて（間接に）原価負担者に配分計算される。この配分計算は、通常、個別費に対する付加額を用いて生じる<sup>29)</sup>。

## 2 原価負担者への固定費配賦計算に対する批判

上述の様に、原価計算システムにおいては、変動共通費および固定共通費が配賦計算される。前者の配賦計算に対する批判に関しては既に取り上げた。ここでは、後者、すなわち固定共通費配賦計算に対する異議がどのように取り上げられているのかを明らかにして、さらにこれに対する論理展開をみていくことにする。

### (1) 固定費配賦計算に反対する論拠

Weber は、固定共通費が多くの論者によって根本的に拒否されていることを述べ、その拒否の理由づけの例として、次のことを挙げている<sup>30)</sup>。

- a) 固定費は共通費とは異なる性格を持つので、変動費のように取り扱われてはならない
- b) 製品の数量単位による固定費の配賦計算は、発生原因主義原則に反している
- c) 製品の数量単位による固定費の配賦計算は、容易に誤った意思決定へ導く
- d) 製品の数量単位による固定費の配賦計算は、製品および仕掛品の在 High の評価を誤らせる

### (2) 固定費配賦計算反対論拠の吟味

上に挙げた固定費配賦計算反対論拠に対する Weber の吟味を、その論理展開に即してみていくことにする。

#### ① 変動費と固定費の性格は異なるであろうか

上述の固定費配賦計算に対する異議 a) に関して、この異議の基盤に次の前提があることが指摘されている。すなわち、固定費が変動費とは別の性格、別の次元をもつということである<sup>31)</sup>。この点について、Weber は次のような問題提起<sup>32)</sup>をしている。

「ここでは次のことが問われるべきでる。すなわち、数量原価および時間原価という名称を以て意図される、変動費および固定費の特徴づけが適正であるのかどうか、つまり、前者は数量単位ごとに変動費および固定費の特徴づけが生じ、後者は時間単位ごとのそれが生じるかどうかである。」

この問題に関して、Weber は減価償却費および賃借料を典型的な固定費と位置づけ、これを検討している。前者では、たびたび行われる減価償却費の算出方法として、機械の取得原価を耐用年数によって配分されることが挙げられている。このとき、減価償却原価 (Abschreibungskosten) 発生



基点は機械の取得におかれ、各年に割当計算される点が述べられている。ここで、機械の取得価値を耐用年数にかえて、使用単位、例えば製品の機械を用いて製作されるべき数量単位によって配分計算することが可能であり、このような配分計算を行うのなら、数量単位1単位あたりの減価償却費を得られることが指摘されている。これは、年単位当たりの減価償却費と本質的に区別されないものであることが示されている<sup>33)</sup>。

以上を理由として、原価負担者への原価の配賦計算可能性が問題であるとき、減価償却原価と原材料費の間に本質的な相違がないとも認識されると結論づけているのである<sup>34)</sup>。

後者、すなわち賃借料を検討する際、Weberは次のような例を挙げている。「仮に、製造機械を購入するのではなく、賃借されたとしてみる。賃借契約の有効期限は1年であるとする。期限前の解約申し入れは不可能なことにする。」<sup>35)</sup>。1年間全体の賃借料を前以って支払わなければならない場合も、年間賃借料を毎月の分割払いで支払うことができる場合も、月ごとの賃借原価 (Mietkosten) は年間賃借原価の按分によってのみ求められることが指摘されている。ここで年間賃借料を、賃借した機械を用いて製作されるべき数量単位により按分すれば、数量単位1単位当たりの賃借原価が得られ、これはその本質上、月単位当たりの賃借原価と区別されないものであると示されている<sup>36)</sup>。

数量単位により賃借原価が按分されるならば、賃借原価と原材料費との間には、本質的な相違が存在しないと結論づけているのである<sup>37)</sup>。

以上、減価償却費ならびに賃借料に関する検討の結果として、次のように述べている<sup>38)</sup>。

「前者も後者も時間単位ごとにはなく、契約および契約締結をもって発生する。一般には、時間単位によって按分されるが、数量単位による按分であっても、可能であるかぎりこれもまた同じく正当化される。かくして、次のことが明らかになる。いわゆる時間原価は、いわゆる数量原価とは別の性格を持つのではない。」

## ② 固定費配賦計算は発生原因主義原則に違反するであろうか

固定費配賦計算に対する異議 b) に関して、Weberは因果主義原則を否定し、基準をなす原価計算原則として、目的主義原則の採用を主張している<sup>39)</sup>。

先ず問題とされているのは、発生原因主義原則の下で何が理解されなければならないかである。因果性を考える際に、自然科学において意味するものが次のように示されている。原因と結果とみなされる二つの現象が時間的に連続し、必然的に相互に結合していることである。同じ意味を、原価計算に当てはめるならば、生産において原因が、原価において結果がみられるべきことが強調されている。しかし、生産と固定費の間にそのような因果関係は存在せず、この点では製造数量単位による固定費の配賦計算は発生原因主義原則に違反していることが明らかにされている。それだけではなく、Weberは数量単位による変動費の配分計算もまた発生原因主義原則に違反していると指摘しているのである。その例として、変動費の典型をなす原材料費が、生産が完全にまたは一部失敗した場合で

あっても計上されなければならないことが挙げられている。

原価計算における因果性が次のように検討されている。すなわち原因および結果と称される2つの現象が、例えば両者が相互に結び付けられているとは限らないとしても、時間的には連続して生じていることである。生産が時間的に先行する現象であるならば、原価は時間的に後続する現象であると位置づけられている。このとき、固定費となる建物が生産のはるか前に建てられなければならないことから、生産と固定費の間にこのような関係が存在しないことが示され、製品の数量単位による固定費の配賦計算も正当化されていない。しかし、生産された数量単位による変動費の配賦計算もまた、正当化されないことが述べられている。その例として挙げられているのは、原材料費が計画された注文の欠如により中止される場合でも、計上されなければならないことである。

以上から、Weberは原価計算原則から因果主義原則を否定している。これにかわり原価計算原則として採用されているのが、目的主義原則である。「目的主義原則では、2つの現象間に手段・目的の関係が存在することが意味されている。」<sup>40)</sup>。原価を生産という目的を達成するための手段として位置づけることによって、変動的生産原価も固定的生産原価も製造された数量単位による配分計算が可能になると結論づけているのである。

### ③ 固定費配賦計算は誤った意思決定へと導くか

固定費配賦計算に対する異議c)に関して、Weberは意思決定の際に行うべき原価計算に注目している。さらに、原価計算に用いられる変動費および固定費の示す概念に言及しているのである。

ここで先ず問題にされているのは、固定費が原価負担者へ配賦計算されるならば、そのとき損失注文<sup>41)</sup>を拒否する危険が生じることである。

この問題を考える際に、次のような例が設定されている。不足操業にある経営に対して、数量単位1単位当たり1DMの価格で100数量単位の製品を生産するという個別の注文を受ける用意があるかという照会が届いたという仮定である。事前給付単位原価計算を行うことにより、数量単位1単位当たり1.10DMの見込み原価に達し、この注文の引受けにより、数量単位1単位当たり0.20DMの損失が生じることが指摘されている。その結果、当該経営はこの引受けを拒否するというのである。しかし、その際、問題とすべきなのは変動費のみであり、固定費に関してはこの注文を受けようと拒否しようとのみち発生することが示されている。すなわち、誤った意思決定であることが理解できるというのである<sup>42)</sup>。

しかしながら、Weberは、この設定に関して次のような疑問点を明らかにしている<sup>43)</sup>。

- 所与の価格を与えられ、価格交渉が排除されている
- 固定費放棄の決定を容易にするために、比較的多くの注文の中の一つであることが想定されている
- 単独の注文、すなわち他の注文と無関係な注文が設定されているが、このような注文はありそうもない
- 不足操業のみが前提となり、完全操業の下では当該固定費の一部分のみの補償に甘んじること

はない

以上のような極めて特殊な状況にのみ、部分原価ベースの注文事前給付単位原価計算は全部原価ベースのそれに対して優先されると結論づけられているのである。

さらに問題視されているのは、注文事前給付単位原価計算に際して、どのような原価を変動費として認識し、どのような原価を固定費として認識するかである。ここで Weber は原材料費、製造賃金ならびに減価償却費に関して、次のような見解を述べている<sup>44)</sup>。

その見解によると、原材料費は操業依存的という意味で変動的であるかもしれない。しかし、注文事前給付単位原価計算に際して、注文依存的という意味では、次の項目に関する検討を要することが指摘されているのである。すなわち、在庫の有無、発注済か否か、注文が十分か、貯蔵可能性の有無、将来の需要が十分か、転売可能性の有無である。発注済もしくは在庫がある場合で、さらに数量が現在の需要を超過している状況において、原材料が貯蔵可能で将来の需要が低く原材料が他に利用もできず転売もできないとき、または原材料が貯蔵不可能で他に利用もできず転売もできないときに、原材料は注文固定費として把握されるという見解が表明されている。

製造賃金に関しては、注文事前給付単位原価計算に際して、注文依存的という意味では、次の項目に関する検討を要することが指摘されている。すなわち、既に雇用済か否か、労働量は十分か、労働力を他に投入可能か、雇用関係が終了可能かに関する検討である。Weber によれば、製造賃金は操業依存的という意味で変動的であるかもしれない。しかし、注文依存的という意味では、既に雇用済の場合で、さらに労働力を完全に使用されていない状況において、労働力を他に投入不能であり雇用関係を終了できないとき、製造賃金は注文固定費として把握されることが示されているのである。

減価償却費に関しては、注文事前給付単位原価計算に際して、特に注文非依存的という意味で固定的であるかどうかに関してのみ検討されている。そのとき検討すべき項目として挙げられているのは、次のものである。すなわち、ある注文に必要な機械が手元にあるかどうか、注文が十分か、他への投入可能性の有無、転売可能性の有無である。減価償却費は、その機械が予約状態または手元にある場合で、さらにその設備能力が完全には使用されていない状況において、他に投入不可能であり転売可能でもないときのみ注文固定費として把握されることが述べられているのである。

以上の Weber の検討により、操業依存的という意味での変動費が注文変動費とは合致せず、また操業非依存的という意味での固定費が注文固定費とは合致しないことが明らかになったのである。

Weber はこのような論理展開をもって、損失顧客、損失製品、損失生産に関しても言及し、それぞれについて操業依存的または操業非依存的という意味とは合致しないという結論を導き出しているのである<sup>45)</sup>。

#### ④ 固定費配賦計算は製品および仕掛品の在高評価を誤らせるか

固定費配賦計算に対する異議 d)、すなわち固定費が原価負担者に配賦計算されるならば、商事貸借対照表および税務貸借対照表上の製品および仕掛品の在高が誤って評価されるという異議に関して、Weber はこれをさらに次の 5 つの異議に分けて詳細に検討している<sup>46)</sup>。

- 在高の変動は、全部原価評価の場合には、損益中立的に作用しない。部分原価評価の場合は、これとは異なる。
- 全部原価評価は、原価計算にとり基準をなす発生原因主義原則に、したがってまた、貸借対照表計上にとり基準をなす真实性原則に矛盾している。
- 全部原価評価の場合は、貸借対照表計上にとり基準をなす実現主義原則に矛盾している。
- 全部原価評価の場合には、不当にも、期間固定費が次期に転嫁される。
- 全部原価評価の場合には、不当にも、不足操業費が積極側計上される。

損益中立性の異議に関して、Weber は 3 種類の事例を検討することにより、部分原価評価が損益中立的に作用しないことを論証している<sup>47)</sup>。その上で、損益中立性そのものを次のように位置づけているのである。すなわち、損益中立性は、それ自体、原価計算原則でも貸借対照表計上原則でもなく、とるに足りないものである。この利点とは、部分原価評価のほうが全部原価評価よりも期間の損益の解釈を容易に実施できることであり、これを販売数量の推論に使用するためには、限定された場合のみ可能であることが述べられている<sup>48)</sup>。

全部原価評価が発生原因主義原則に違反するという異議に関しては、Weber は、製造数量単位と原価との因果関係を否定して、目的論的關係の前提を主張している。すなわち、ここで採用されるべきと位置づけられているものは、目的主義原則なのである<sup>49)</sup>。

さらに全部原価評価がこれに違反するとして異議が持ち出されている、貸借対照表真实性原則に関して、次の点が言及されている。すなわち、貸借対照表真实性原則に従うならば、財産および負債は同一の判断基準に基づき限定されなければならないはずである。しかし、財産対象物というものは、疑念がある場合には過度に低く評価され、負債というものは、疑念がある場合には過度に高く評価されるということから、貸借対照表真实性原則が基準をなす貸借対照表計上原則ではないとする見解が表明されているのである<sup>50)</sup>。

全部原価評価に対する次の異議は、全部原価評価に実現主義原則違反が見て取れるというものである。Weber は利益概念という論点をもって、この異議を退けている。部分原価計算主張者により実現主義原則が持ち出されるとき、その際に想定されている利益概念は粗利益であることが指摘されている。しかし、この想定は不適當と位置づけられている。その理由として、実現主義原則も、これに対応する損失先取の原則も、利益というとき意味されてきたものは、常に純利益であることが示されているのである<sup>51)</sup>。

全部原価評価の場合には、不当にも期間固定費が次期に転嫁されるという異議は、次のことを意味すると述べられている。すなわち、ここで部分原価計算論者によって問題とされている点は、固定費が惹起される期間により負担されるべきにもかかわらず、これが積極側計上され製品在高をもって次期へ転嫁されるということである。これに関して、Weber は 2 つの観点から検討している。一方で、固定費が期間により惹起されるのではなく、期間によって下される意思決定を通じてのみ理由づけられることが挙げられている。他方では、当期から次期への固定費の移転を不当と位置づける前提とし

て、当期から次期への変動費の移転を正当とする想定がなされていることを指摘し、この想定を否定しているのである。この指摘によれば、変動費もある特定期間に属し、当該期間に下された意思決定を通じて理由づけられているのである。次期へと移転できる変動費を特定するならば、製品製作の時点での意思決定に基づくものではなく、製品の販売を通じてさらに生じるものを指すことが明らかにされている<sup>52)</sup>。

全部原価評価に対する最後の異議、すなわち全部原価評価の場合には、不当にも、不足操業費が積極側計上されることに関する異議は、次のように取り扱われている。すなわち、不足操業の場合でも、固定費を惹起する財が必要であり、さらにこの財は製品の製作見込みに関して調達されたものである。また、こうした異議は完全操業の下ではなくなり、不完全操業のときのみ限定されることが示されている<sup>53)</sup>。

全部原価評価に対する上述の詳細な異議を、それぞれの観点から検討するという Weber の論理過程が明らかになった。

以上、部分原価計算論者の固定費配賦計算への異議に対する、すべての論理展開が示されたのである。

#### Ⅳ 原価計算用語への概念付与の多様性

Weber による部分原価計算批判の論理が明らかにされた。このような部分原価計算を批判することによって、全部原価計算を擁護する論理展開の過程において用いられたもの、それが原価計算用語である。個別費と共通費ならびに変動費と固定費に関して、それぞれ、Weber がここで用いた概念と他の論者のそれとが一致していないことが、その論理過程から看取できる。では、この点をより一層明らかにするために、Weber と他の論者の示すその概念を取り上げておきたい。

##### 1 個別費と共通費への概念付与

Weber によると、個別費と共通費の区別は付加原価計算の枠組みで重要である<sup>54)</sup>。さらに、理想の場合には、個別費は、製作された製品の一個一個ないしは数量 1 単位ごとに把握される原価であり、共通費は、製作された製品の一個一個ないしは数量 1 単位ごとに把握されない原価である。このような概念を付与した結果、典型的個別費として個別材料費および製造個別費が取り扱われているのである<sup>55)</sup>。

では、一般的な“*Handwörterbuch*”における個別費と共通費の概念は、どのように規定されているのか。Brink は、この概念内容を単一のものとは理解されないと述べて、原価総額の分類方法として以下の 2 つを示している<sup>56)</sup>。

— 割当計算主義原則の特性

— 原価計算プロセスの枠組みでの再編成の数 (Anzahl der Umgruppierungen) の特性

前者に基づく場合、次のように分類されている。すなわち、原価の割当計算が、発生原因主義原則

にしたがって、関連対象について直接的に起こるならば、個別費が存在し、一方、配分主義原則は、原価に共通費の性格を付与すると位置づけられている<sup>57)</sup>。

後者、すなわち原価計算プロセスの枠組みでの再編成の数の特性に基づく場合、次のように分類されている。すなわち、原価種類別計算から直接に原価負担者に配分計算されるとき、再編成の数の特性を用いる際には個別費が存在し、一方、原価負担者への原価場所計算について、原価種類別計算の再編成を実施するのであれば、共通費が存在すると説明されている<sup>58)</sup>。

以上、異なる論者による、個別費と共通費への概念付与の相違を示した。

## 2 変動費と固定費への概念付与

個別費と共通費への概念付与の相違に引き続き、変動費と固定費へのその相違を取り上げることにする。

Weberによると、変動費と固定費の概念は次のようにとらえられる。すなわち、何に基づいて変動費および固定的な原価と意味づけているのかである。操業度に基づくのであれば変動費は操業依存原価であり固定費は操業非依存原価である。しかし、例えば原材料、製造賃金または減価償却費に関して注文事前給付単位原価計算を行う際に把握すべきものは、注文依存的という意味での変動費もしくは固定的な原価であり、このときそれぞれの注文変動費と注文固定費は操業度に基づく変動費と固定費とは合致しないことが明示されているのである<sup>59)</sup>。

では、一般的な“*Handwörterbuch*”における変動費と固定費の概念は、どのように規定されているのか。Küpperによれば、この概念は慣例では次のように規定されている。すなわち、「企業もしくはその一部領域の操業が変化したとき、その高さにおいて原価が変化するか（＝変動費）、それとも変化しないか（＝固定費）という事態である」<sup>60)</sup>。この慣例での概念規定に対して、Küpperはこれらの概念を規定するに際しては、原価影響値（Einflußgröße）に依存することを主張している。「事物上および時間上（sachlich und zeitlich）、正確に区分された原価は、特定の影響値に関しては、当該値の変化の際に原価の高さが決められた間隔内に変わるならば変動費とみなされる（原価の高さが変わらないならば固定的とみなされる）」<sup>61)</sup>。ただし、ここで述べられている影響値に関しては、操業度に基づく原価計算の調整では狭すぎると位置づけているにもかかわらず、その内容にはそれ以上に言及されていないのである<sup>62)</sup>。

上述の変動費と固定費の概念付与に関して、次のように要約することができる。変動費と固定費の概念は、単一の概念を意味するのではなく、そのときどきに基づくものによって概念が異なり、何に基づくのかという設定は、その概念を主張する論者によって異なるのである。

## V 結び

以上、Weberの全部原価計算擁護の論理が明らかになった。その論理の根本は、多くの部分原価計算擁護論者による論理に対して、Weberが部分原価計算批判に際して用いた原価計算用語、すな

わち「個別費と共通費」ならびに「変動費と固定費」に関して、独自の視点から、その意味づけを行ったことにあるとみてとることができる。しかし、このような論理の手法、すなわち原価計算用語に独自の意味づけを行うことを可能にする論理の基盤とは、どこにあるのであろうか。この基盤の位置づけのためには、原価計算用語そのものの意味をとらえておく必要があると考えられる。

同一の原価計算用語が、常に必ず同一の意味を持つ、すなわち原価計算用語の概念は単一のものといえるのであろうか。このような概念のとらえ方が正当であるためには、例えば、「個別費と共通費」ならびに「変動費と固定費」が同一であれば、それに規定された製作原価は、常に同一にならなければならないといえよう。

ここで注意しておかなければならない点は、次のことである。すなわち、ドイツ商法典第255条第2項において、製作原価を限定する際に、算入の有無という意味での余地が与えられている点である<sup>63)</sup>。算入の有無という意味での余地が存在することによって、原価計算用語に関する解釈を多様化させることが可能になるのである。

では、原価計算用語そのものの意味はどのように把握できるであろうか。原価計算用語が意味する内容を、Weberの論理手法に沿って確認すれば、次のように示すことができる。「個別費と共通費」のあいだの相違に関して、按分の有無を検討し、本質的相違の存在の否定を結論として出している。さらに「変動費と固定費」のあいだの相違に関して、操業度に基づく区別のみの採用に限定せず、他に基づく区別の余地が存在することを主張しているのである。

以上を踏まえば、この論理手法の前提には、原価計算用語が所与の意味を示すのではなく、原価計算用語に新たな意味が付与されているとみなす思考があるといえるであろう。この原価計算用語に付与された意味は、固定化されているものではなく、恣意的に選好された意味内容を持つと位置づけられる。原価計算用語が特定の意味を持つことで原価計算に作用するのではなくして、原価計算に作用を及ぼすために、これに対応した概念が原価計算用語に付与されるのである。すなわち、同一の原価計算用語であっても、常に必ず同一の概念が付与されているとは前提されないのである。この点に、原価計算用語の特徴の一端をみることができる。

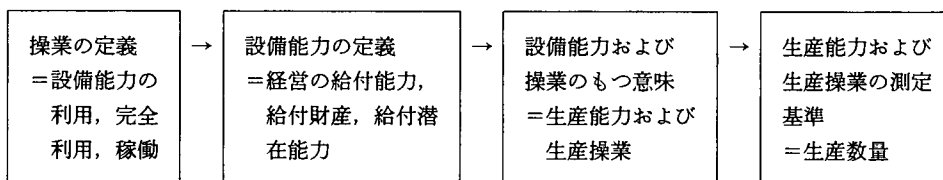
#### 注記)

- 1) 宮上一男著、『会計学本質論』、森山書店、1979年、1-20頁を参照した。
- 2) 鈴木義夫著、『ドイツ会計制度改革論』、森山書店、2000年、15頁。
- 3) Weber, Helmut Kurt, “Einzel-und Gemeinkosten sowie variable und fixe Kosten”, Göttingen 1996.
- 4) 拙稿、1999年度修士論文、「ヴェーバー部分原価計算批判論の研究—原価計算理論の制度性—」、149-153頁を参照。
- 5) Weber, Helmut Kurt, a.a.O., S. 1-5. 6) Ebd., S. 5-6. 7) Ebd., S. 6-7.
- 8) Ebd., S. 7-12. 9) Ebd., S. 12. 10) Ebd., S. 12-14.
- 11) ここで原価場所として意味されているのは、経営内の原価発生場所、さらに正確に言えば経営内の財費消費の場所である (Ebd., S. 12.)。
- 12) 終期原価場所として、Weberは次のものを挙げている。すなわち、a)少なくとも、材料原価場所、b)一個ま

たは、製造段階の数によっては、複数の製造主要原価場所、c)少なくとも、販売原価場所、d)少なくとも、管理原価場所である (Ebd., S. 13.)。

- 13) Weber, Helmut Kurt, a.a.O., S. 17 (Vgl. Riebel, Paul, “Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung”, S. 35f. und 75f.). (なお、Riebel の “Einzelkosten-…” に関しては、執筆段階において未だ入手していない。)
- 14) Ebd., S. 20. 15) Ebd., S. 20-25. 16) Ebd., S. 25. 17) Ebd., S. 25-28. 18) Ebd., S. 28. 19) Ebd., S. 28.
- 20) Ebd., S. 29-30. 21) Ebd., S. 30. 22) Ebd., S. 30. 23) Ebd., S. 31.
- 24) Ebd., S. 31 (Vgl. Riebel, Paul, “Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung”, S. 229f.). (なお、Riebel の “Einzelkosten-…” に関しては、執筆段階において未だ入手していない。)
- 25) Ebd., S. 31 (Vgl. Riebel, Paul, “Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung”, S. 230.). (なお、Riebel の “Einzelkosten-…” に関しては、執筆段階において未だ入手していない。)
- 26) Ebd., S. 37-39.
- 27) Ebd., S. 39-43. このときの Weber の論理過程を簡潔に図示すると、次のように示されよう。

図：操業を定義するための論理の流れ



出典：Weber, Helmut Kurt, “Einzel- und Gemeinkosten sowie variable und fixe Kosten”, S. 39-40により作成。

- 28) Ebd., S. 43-46. なお、変動費と固定費の種類に関しては拙稿, 1999年度修士論文, 「ヴェーバー部分原価計算批判論の研究—原価計算理論の制度性—」, 51-56頁で詳しく取り上げている。
- 29) Ebd., S. 47. 30) Ebd., S. 48. 31) Ebd., S. 53-54. 32) Ebd., S. 54. 33) Ebd., S. 54-55. 34) Ebd., S. 55.
- 35) Ebd., S. 56. 36) Ebd., S. 56-57. 37) Ebd., S. 56-57. 38) Ebd., S. 58-59. 39) Ebd., S. 59-66.
- 40) Ebd., S. 62.
- 41) 損失注文とは、その価格が全部原価を補償しない注文であると意味づけられている (Ebd., S. 67.)。
- 42) Weber, Helmut Kurt, a.a.O. S. 67-68.
- 43) Ebd., S. 68-69. 44) Ebd., S. 70-79. 45) Ebd., S. 80-82. 46) Ebd., S. 90.
- 47) この事例に関しては、拙稿, 1999年度修士論文, 「ヴェーバー部分原価計算批判論の研究—原価計算理論の制度性—」, 111-115頁で詳しく取り上げている。
- 48) Weber, Helmut Kurt, a.a.O., S. 95-96. 49) Ebd., S. 96-97. 50) Ebd., S. 97.
- 51) Ebd., S. 98. なお、Weber は、ここで実現主義原則のことを、利益実現性の原則として、未実現の原則を禁止するものであることを、また、損失先取の原則のことを、発生のおそれのある損失の表示を命令するものであることを述べている。
- 52) Ebd., S. 99. 53) Ebd., S. 100. 54) Ebd., S. 4. 55) Ebd., S. 5.
- 56) Brink, Hans-Josef, Einzel- und Gemeinkosten, in: “Handwörterbuch des Rechnungswesens”, Bd. 3, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Marcell Schweizer. Unter Mitarb. von zahlr. Fachgelehrten und Experten aus Wissenschaft und Prawis. -3., völlig neu gestaltete und erg. Aufl. -Stuttgart, Schäffer-Poeschel, 1993, S. 500.
- 57) Ebd., S. 500. 58) Ebd., S. 500. 59) Weber, Helmut Kurt, a.a.O. S. 39, S. 66-89.
- 60) Küpper, Hans-Ulrich, Fixe und variable Kosten, in: “Handwörterbuch des Rechnungswesens”, Bd. 3, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Marcell Schweizer. Unter Mitarb. von zahlr. Fachgelehrten und Experten aus Wissenschaft und Prawis. -3., völlig neu gestaltete und erg. Aufl. -Stuttgart, Schäffer-Poeschel, 1993, S. 647.
- 61) Ebd., S. 647. 62) Ebd., S. 651.
- 63) 千葉修身著, 『現代ドイツ原価計算制度論』, 森山書店, 1996年, 第4章。



## 【参考文献】

- Brink, Hans-Josef, Einzel- und Gemeinkosten, in: “*Handwörterbuch des Rechnungswesens*”, Bd. 3, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Marcell Schweizer. Unter Mitarb. von zahlr. Fachgelehrten und Experten aus Wissenschaft und Prawis. -3., völlig neu gestaltete und erg. Aufl. -Stuttgart, Schäffer-Poeschel, 1993, S. 499-506.
- Küpper, Hans-Ulrich, Fixe und variable Kosten, in: “*Handwörterbuch des Rechnungswesens*”, Bd. 3, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Marcell Schweizer. Unter Mitarb. von zahlr. Fachgelehrten und Experten aus Wissenschaft und Prawis. -3., völlig neu gestaltete und erg. Aufl. -Stuttgart, Schäffer-Poeschel, 1993, S. 647-656.
- Weber, Helmut Kurt, Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, Bd., 1: “*Bilanz und Erfolgsrechnung*”, 3. Aufl., München 1988.
- Weber, Helmut Kurt, Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, Bd., 2: “*Kosten- und Leistungsrechnung*”, 3. Aufl., München 1991.
- Weber, Helmut Kurt, “*Einzel- und Gemeinkosten sowie variable und fixe Kosten*”, Göttingen 1996.
- Weber, Helmut Kurt, “*Fixe und variable Kosten*”, Göttingen 1972.
- Weber, Helmut Kurt, Grundbegriffe der Kostenrechnung, in: “*Handbuch der Kostenrechnung*”, hrsg. von Männel, Wolfgang, Wiesbaden 1992, S. 5-18.
- Weber, Helmut Kurt, “*Industriebetriebslehre*”, 2. Aufl., Berlin u.a. 1996.
- Weber, Helmut Kurt, Kostenstellenbildung, in: “*Handwörterbuch der Produktion*”, 1. Aufl., hrsg. von Kern, Werner, Stuttgart 1979, S. 963-971.
- 阪口 要著『部分原価計算論序説—西ドイツ部分原価計算論の基礎的研究—』, 税務経理協会, 1987年。
- 阪口 要著『ドイツ原価計算システム』, 税務経理協会, 1996年。
- 鈴木義夫著『現代ドイツ会計学』, 森山書店, 1994年。
- 鈴木義夫著『ドイツ会計制度改革論』, 森山書店, 2000年。
- 千葉修身著『現代ドイツ原価計算制度論』, 森山書店, 1996年。
- 千葉修身稿「原価計算原則に関する一考察—コッホ『平均費用原則』論の再吟味—」, 『明治大学大学院紀要第22集(2)』, 1985年2月。
- 千葉修身稿「原価の割当計算可能性の論理—エールの所説を中心として—」, 『学葉（金沢女子短期大学紀要）第27集』, 1985年12月刊。
- 千葉修身稿「『原価発生原因原則』論序説—その多義性の意義に関する考察—」, 『学葉（金沢女子短期大学紀要）第28集』, 1986年12月刊。
- 千葉修身稿「現代ドイツ『売上原価』計算論の構造—商法典第275条第3項2号にいう『売上収入を得るために提供された給付の製作原価』限定の論理—」, 『明治大学論叢』, 第77巻第1号, 明治大学商学研究所, 1994年12月。
- 千葉修身稿「損益計算書上の製作原価の問題性—ゼルヒートの所説にみる現代ドイツ原価会計論の側面—」, 『経理知識』, 第73号, 明治大学経理研究所, 1994年。
- 千葉修身稿「フメルの『現実接近的原価把握』の論理—『原価計算・模写用具』論の本質によせて—」, 『金沢経済大学経済研究所年報』, 第11号, 1991年。
- 平林義博稿「原価計算思考の変換」, 『会計』, 第146巻, 第4号, 1994年4月。
- 平林義博著『原価計算論研究』, 同文館出版, 1980年。
- 福田誠一著『固定費の理論』, 森山書店, 1956年。
- 松本 剛著『ドイツ商法会計用語辞典』, 森山書店, 1991年。
- 宮上一男・W. フレーリックス監修『現代ドイツ商法典（第2版）』, 森山書店, 1993年。
- 森本和義稿「間接費の配賦に関する一考察—リーベルの所説を中心として—」, 『大分大学経済論集』, 第44巻, 第1号, 1992年, 5月。